

AVANSLARIN DÖNEMSONU İŞLEMLERİ, ÖRTÜLÜ SERMAYE VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Erkan KIZIL*

ÖZ

Avans, ileride gerçekleşmesi taraflarca hüküm altına alınmış bir iş için önceden yapılan ön ödemedir. Avanslar vergi mevzuatı ve finansal raporlama standartları açısından farklı kavramlarla ifade edilmekte ve değerlendirilmektedir. Bu sebeple çalışmamızda, avansların dönem sonu işlemleri ve yabancı para cinsinden olması durumlarında; vergi mevzuatı ve standartlar açısından farklı yöntemlerle değerlemeye tabi tutulduğu, ayrıca avansların örtülü sermaye hesaplanmasında dikkate alınıp alınmayacağı ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine ilişkin açıklamalar yer almıştır.

Anahtar Sözcükler: Avans, Değerleme, Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı

1. GİRİŞ

Günümüzde ticari hayatın gelişmesi ile birlikte güven ve risk kavramları önemli hale gelmiştir. Ticari ilişkilerde güven kavramının artırılması ve risklerin azaltılması için çeşitli araçlar geliştirilmiştir. Bunun için gerek vergi mevzuatında gerekse uluslararası standartlarda hukuki zeminler oluşturulmuştur. Bu amaçla avans kavramı ön plana çıkmıştır. Alışverişte her iki taraf için hem güven veren hem de riskini minimize eden avans, en önemli argüman olmuştur. Avanslar; malı satan için müşterisinin hazır olduğu ve öncesinde parasını tahsil ettiği, malı alan açısından ise, ihtiyacı olan malı tedarik edebileceği kişiyi ve malın fiyatını önceden belirlediği bir müessesedir. Avans; malı satan için alınan avans iken, malı alan taraf için verilen avans hükmündedir.

Avanslar vergi mevzuatımızda çeşitli hesap grupları içinde yer almaktadır. Uluslararası raporlama standartları açısından ise kural bazlı bir prensip izlemeyip ilke bazlı bir yöntem izlediğinden avansın muhteviyatına göre çeşitli hesap gruplarında takip edilmektedir. Bunun yanı sıra dönemsonu

* Vergi Müfettiş Yrd.

işlemlerinde vergi mevzuatı açısından avanslara özgü bir değerlendirme hükmü belirlenmemiştir. Dolayısıyla mali açıdan işletmeler için bir belirsizlik teşkil etmektedir. Buna ilaveten ortaklardan alınan avansların örtülü sermaye açısından değerlendirip değerlendirilmeyeceği de tartışma konusu olmaktadır. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde bu belirsizlik ve tartışma konusu olan alanlara açıklama ve öneriler getirilmektedir.

2. AVANSLARIN HUKUKİ DURUMU

Fransızca kökenli olan avans kelimesi, ileride gerçekleştirilmesi kararlaştırılmış bir iş sonucu önceden yapılan ön ödemedir (<https://www.iktisatsozlugu.com>). Başka bir ifadeyle, ileride doğacak bir alacak veya borca mukabil önceden yapılan ödemeyi ifade etmektedir. Avans veren taraf, ileride bir borç ilişkisi doğduğunda ödeme ediminin bir kısmını önceden yerine getirmiş olmaktadır (Kalın, www.omerkalın.com.tr).

Hukuki açıdan avanslar, iki veya daha fazla kişi tarafından akdedilen satım, kira, hizmet, istisna ve vekalet sözleşmeleri gibi “iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler” ile ortaya çıkan bir borç ilişkisidir. Dolayısıyla bu tür sözleşmelerde her iki tarafta borç altına girmektedir. Örneğin satış sözleşmesinde satıcı, malın mülkiyetini alıcıya devretmekle; alıcı ise, kararlaştırılan bedeli satıcıya ödemekle mükelleftir. Her iki tarafta borç altına girmektedir. Avanslarda ise, alıcının satılan mal veya hizmetin mülkiyet ve zilyetliğinin kendisine devredilmesinden önce bedelin bir kısmının satıcıya ödenmesidir. Bu amaçla taraflar arasında bir sözleşmenin yapılmış olduğunun kanıtlanması bakımından verilen pey akçesi (kaparo) mahiyetinde de düşünülebilmektedir (Çabak, <http://mesutyigit.com>).

Vergi mevzuatı açısından avanslar değerlendirildiğinde ne bir borç ne de bir alacak niteliğindedir. Sadece anlaşmaya bağlı olarak yapılan bir ön ödeme mahiyetindedir (Çabak, <http://mesutyigit.com>). Esasında verilen sipariş avansları işletme tarafından geri alınmak üzere verilmedikleri için bir alacak hüviyeti kazanamamaktadır. Aynı şekilde alınan sipariş avansları içinde benzer durum söz konusudur (Kalın, [/www.omerkalın.com.tr](http://www.omerkalın.com.tr)). Ancak avansların parasal olarak bir borç veya alacağa dönüşmesi için varlıkların nedeni olan sözleşmenin feshedilmesi veya aynı nitelikteki yükümlülüğün yerine getirilmesinin imkansız hale gelmesi ile mümkündür (Çabak, <http://mesutyigit.com>).

İşletme açısından avansın tahsil edilmesi hasılat doğurucu bir işlem değildir. Neticede mal teslimi veya hizmet ifasına dayanan bir işlem olmadığından tahakkuk gerçekleşmeyecek ve dolayısıyla vergiyi doğuran bir durum söz konusu olmayacaktır (Çabak, <http://mesutyigit.com>). Örneğin alınan bir sipariş avansı, bir para ödeme yükümlülüğünden ziyade mal veya hizmet ödeme yükümlülüğünü temsil ettiği için özün önceliği kavramı gereğince ticari borç olarak değerlendirilmez. Bu sebeple avanslar tek düzen hesap planında ticari alacak veya borçlar hesabında izlenmeyip farklı hesap gruplarında takip edilmektedir (Ferhatoğlu ve Köse, 2008, 32). Örneğin verilen sipariş avansları alacak hesapları içinde yer almayıp “15 Stoklar” grubunda yer alan 159 no.lu hesapta izlenmekte ve dolayısıyla para alacağı nazarı ile değil alınacak mal/hizmet gözüyle bakılmalıdır. Tek Hesap Planında yer alan avans hesapları şu şekildedir:

- 159 verilen Sipariş Avansları
- 179 Taşeronlara Verilen Avanslar
- 195 İş Avansları
- 196 Personel Avansları
- 259 Verilen Avanslar
- 269 Verilen Avanslar
- 279 Verilen Avanslar
- 340 Alınan Sipariş Avansları
- 440 Alınan Sipariş Avansları

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) açısından avanslar değerlendirildiğinde ise, avansları varlık ve borç olarak tanımlamaktadır. Bu açıdan varlık ve borç kavramlarına bakıldığında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (KÇ) açıklanmaktadır. Buna göre varlık; “geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir”. Borç ise; “geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu durumda verilen sipariş avansları işletmenin varlıkları iken alınan sipariş avansları ise işletmenin borçlarıdır. (KÇ, md.

4.4/ a-b) Avanslar, diğer varlık ve borçlardan farklı olduğunu gösteren özellik güvenilirliğidir. Güvenirliğin unsurları ise KÇ’ de belirtilmiş olup bunlar: doğru bir şekilde gösterim, özün önceliği, tam açıklama, tarafsızlık ve ihtiyatlılıktır. Güvenirliğin unsurları açısından avanslar değerlendirildiğinde; malın teslimi veya hizmetin ifası yükümlülüğü yerine getirilene kadar borç olarak takip edilmelidir; ancak ticari borçlar grubunda değil, ayrı bir grupta izlenmelidir. Çünkü finansal tabloyu yorumlayan açısından bunun avans olduğu, yükümlülüğün halen yerine getirilmediği anlaşılması içindir (Ferhatoğlu ve Köse, 2008, 33).

TMS “ilke temelli” bir yapıyı benimsediğinden kurallara uygunluk yerine, “ekonomik özünün” yani, işlemin mahiyetine göre değerlendirilmesi esastır. Bu amaçla avansları da ekonomik öze göre değerlemektedir. Avanslarda yükümlülük; malın tesliminden ya da hizmetin ifasından önce ilgili işletmeye satış sözleşmelerine bağlı olarak verilen paraları kapsamaktadır (Ferhatoğlu ve Köse, 2008, 30-31).

Tek düzen hesap planında kural temelli bir yapı benimsendiğinden esnek bir değerlendirme imkânı tanımamaktadır. Ancak TMS açısından bu değerlendirme yapılabilmektedir. Tek düzen hesap planında avanslar borç ve alacak mahiyeti taşımazken TMS’ de bu hüviyeti taşımaktadır. Bu açıdan mali tablolarla finansal tablolar arasında farklılık ortaya çıkmaktadır.

3. AVANSLARIN DÖNEMSONU DEĞERLEMESİ

Avanslar Türk Lirası veya yabancı para cinsinden alınıp verilebilmektedir. Hesap döneminin sonunda avanslar değerlemeye tabi tutulmakta, dönemin sonundaki değerinin ne olduğunun takdiri ve tespiti yapılmaktadır.

3.1. Vergi Mevzuatı Açısından Avansların Değerlemesi

Vergi mevzuatımızda değerlemeye ilişkin hükümler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (213 sayılı VUK) 258 ila 330. maddelerinde belirlenmiştir. Bu kanunun 258. maddesinde değerlendirme: “*vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir*” şeklinde tanımlanmaktadır. Takip eden maddelerde ise, değerlendirme ölçülerinin neler olduğu, hangi iktisadi kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ancak avanslarla ilgili olarak herhangi bir değerlendirme ölçütü getirilmemiştir.

Avanslar, gerçek bir borç veya alacak ilişkisini yansıtmadıklarından borç veya alacak gibi değerlendirilemez ve reeskont hesaplanamaz. Dolayısıyla avanslar

213 sayılı VUK'un 289. maddesinde yer alan özel haller başlıklı hükme göre değerlendirilmektedir. Buna göre özel haller: *“Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir”* şeklinde hüküm altına alınmıştır. Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere, iktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin özel bir hüküm getirilmemişse sırasıyla borsa rayici, yoksa mukayyet değer, o da yoksa emsal bedel ile değerlendirilmektedir. Avanslarla ilgili herhangi bir borsa söz konusu olmadığından borsa rayici ile değerlemek mümkün değildir. Bu durumda mukayyet değer ile değerlendirilmektedir. Uygulamada da mukayyet değer dikkate alınmaktadır.

Eğer avanslar yabancı para cinsinden verilmiş ise, bu avansın değerlendirilmesinde 213 sayılı VUK'un 280. maddesinde yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği; şayet yabancı paranın borsada rayici yoksa Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kurun dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Yabancı para cinsinden verilen avansların Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kurun esas alınarak değerlendirilmesine ilişkin özelge ve yargı kararları mevcuttur.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.07.2014 tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 sayılı özelgede yatırım yapan bir firmanın yurtiçi ve yurtdışı satıcılarına döviz cinsinden vermiş olduğu avansların değerlendirilme günü itibarıyla değerlendirilip değerlendirilmeyeceği sorulmuş olup ilgili özelgede cevaben: *“Buna göre şirketinizce yapılacak yatırımlar için döviz cinsinden verilen avanslar, döviz cinsinden alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun yukarıdaki hükümlerinin de dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması, değerlendirilme sonucu oluşan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.”* şeklinde ifade edilmiştir.

Yine yargı kararlarına bakıldığında 213 sayılı VUK'un 280. maddesi kapsamında değerlemeye tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir. İlgili yargı kararları aşağıdaki gibidir:

Danıştay 3. Dairesinin, 03.10.2002 tarih ve E.2001/01762 – K.2002/03064 sayılı kararı: *“Döviz cinsinden peşin tahsil edilen bir kısım ihracat bedelinin VUK Madde 280 kapsamında değerlemeye tabi tutularak hesaplanan kur farkının gider kaydedilmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır.”*

Danıştay 4. Dairesinin, 29.09.2004 tarihli ve E.2001/00950 – K.2004/1848 sayılı kararı: “Avansların gelecekte yapılacak olan mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade ettiği, bu haliyle avansların gerçek bir borç veya alacaktan farksız olduğu, avansa konu işlemten vazgeçilmesi halinde avans tutarı talep edilebilir bir borç veya alacağı dönüştüğünden verilen avanslar işletmenin kasasında olsa idi nasıl değerlendirilecek ise, o şekilde değerlendirilmesi gerekeceği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de bu hususun benimsendiği, Verilen Sipariş Avanslarının “159-Verilen Sipariş Avansları” hesabında izlendiği, aksi halde işletmenin gerçek mali durumunun ortaya çıkması mümkün olmadığı gibi, döviz cinsinden verilen sipariş avansları işletmenin alacağını oluşturduğundan ve yılsonunda Vergi Usul Kanunu’nun 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutulması gerektiği.”

Danıştay 4. Dairesinin, 14.04.2004 tarihli ve E.2002/04121 – K.2004/00196 sayılı kararı: “Avanslar, gelecekte yapılacak olan mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder. Bu haliyle avanslar gerçek bir borç veya alacaktan farksızdır. Zira avansa konu işlemten vazgeçilmesi halinde avans tutarı talep edilebilir bir borç veya alacağı dönüşmektedir. Bu durumda verilen avansların işletmenin kasasında olsa idi nasıl değerlendirilecek ise, o şekilde değerlendirilmesi gerekir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel tebliğinde de bu husus benimsenmiştir. Verilen sipariş avansları “159- Verilen Sipariş Avansları” Hesabında izlenmektedir. Aksinin düşünülmesi halinde ise, işletmenin gerçek mal durumunun ortaya çıkması mümkün değildir. Bu durumda, döviz cinsinden verilen sipariş avansları işletmenin alacağını oluşturduğundan ve yılsonunda Vergi Usul Kanunu’nun 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutulması gerektiğinden aksi gerekçeyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

3.2. TFRS Kapsamında Avans Hesaplarının Değerlenmesi

Türk Muhasebe Standartlarında avans hesaplarının değerlemesine ilişkin TMS -21 Kur Değişiminin Etkileri ve TMS -23 Borçlanma Maliyetleri standartları içinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

TMS -21 Kur Değişiminin Etkileri:

“Parasal kalemler: (16). Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkıdır ya da ödenmesi

yükümlülüğüdür. Örnek olarak; nakit ödenecek emeklilik tazminatları ve çalışanlara sağlanan diğer haklar; nakit olarak ödenecek karşılıklar; yükümlülük olarak muhasebeleştirilen temettüler gösterilebilir. Benzer şekilde, işletmenin değişen sayıdaki kendi özkaynak araçlarının alınması (ya da verilmesi) ya da gerçeğe uygun değerine eşdeğer olarak sabit ya da belirlenebilir tutardaki para biriminin alınmasıyla (ya da verilmesiyle) sonuçlanacak değişken tutarda varlıkların alınması ya da verilmesi parasal bir kalemdir. Tersine, parasal olmayan bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. Örnek olarak; mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (örneğin peşin ödenmiş kira); şerefiye; maddi olmayan duran varlıklar; stoklar; maddi duran varlıklar ve parasal olmayan bir varlığın teslimatıyla sonuçlanacak karşılıklar verilebilir.

Kur farklarının muhasebeleştirilmesi: (28). Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, 32'nci Paragrafta belirtilenler hariç olmak üzere, oluştuğu dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir.”

TMS -21 Standardında özetle, döviz cinsi avanslar karşılığında parasal olmayan bir varlık elde edilecekse (mal, sabit kıymet ya da hizmet satın alınması gibi) ya da parasal olmayan bir varlık teslim edilecekse, söz konusu avans hesabı parasal olmayan kalem olarak nitelendirilecektir. Bu durum döviz değerlemesine konu olmayacaktır. Şayet değerlendirme yapılsa dahi kur farkı etkisi gelir tablosunda değil bilançoda yer alacaktır. Burada temel yaklaşım alınan veya verilen avansın bir mal cinsinden ifade edilip edilmemesine bağlı olarak parasal kalem veya parasal olmayan kalem olarak adlandırılmasıdır. Parasal kalemler değerlemeye konu olurken parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki kur ile değerlendirilmektedir (Öğredik, 2014).

TMS -23 Borçlanma Maliyetleri:

“Temel ilke: (1). Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.

Kapsam: (4). İşletmelerce aşağıdaki varlıkların elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak 11 Standardın uygulanması gerekli değildir:

(a) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özellikli varlık, örneğin bir canlı varlık,

(b) Çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar.

Tanımlar: (5). Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Borçlanma maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.

Özellikli varlıklar: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

(6). Borçlanma maliyetleri arasında aşağıdaki sayılabilir:

(e) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

(7). Aşağıdakilerden herhangi biri koşullara bağlı olarak, özellikli varlık olabilir:

(a) Stoklar, (b) İmalat tesisleri, (c) Enerji üretim tesisleri, (d) Maddi olmayan duran varlıklar, (e) Yatırım amaçlı gayrimenkuller, (f) Taşınır bitkiler.

Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özellikli varlık değildir. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar da, özellikli varlık değildir.

Muhasebeleştirme: (8). İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.

(9). Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir.

Aktifleştirilebilir borçlanma maliyetleri: (10). Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir. Bir işletme, münhasıran bir özellikli varlığın elde edilmesi amacı ile borçlanmışsa, o varlıkla ilgili olan borçlanma maliyetleri kolaylıkla belirlenebilir.

Aktifleştirmenin sona ermesi: (22). Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.”

TMS -23 Standardında anlaşılacağı üzere, kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren özellikli bir varlık (7. Maddede sayılan, örneğin: stoklar, vb.) üretimi için alınan avansların değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkları ilgili özellikli varlığın maliyetine dâhil edilmeli; doğrudan gider ya da gelir yazılmamalıdır (Öğredik, 2014). Uzun bir süreden kasıt ise, uygulamada ve bazı kaynaklarda alınan malzemenin imalatı bir yıldan fazla süren üretim süreci kastedilmektedir. Örnek olarak uçak, gemi imalatı gibi projelerdir (Demir, 307; Aktaran: Öğredik, 2014)

Özellikli varlık olarak sayılan stok kalemine borçlanma maliyetlerinde pay vermek için özellikli varlık niteliğinde olmanın yanı sıra stok kaleminin çok miktarda ve tekrarlanarak üretilen, yani seri üretime konu olmaması gerekmektedir. Dolayısıyla finansal varlıklar ve kısa süre içinde üretilen stoklar özellikli varlık niteliğinde değildir (Akbulut, 42; Aktaran: Öğredik, 2014) .

Özetle, TMS-21 Standardında gerek alınan gerekse verilen avanslar parasal olmayan kalem olarak nitelendirilmekte ve her iki avans türünün değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira değerlendirme yapılsa da çıkan kur farklarının bilançoda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. TMS-23 Standardında ise üretim süreci en az bir yıl süren özel bir varlığın üretimi için alınan avanslar bilançonun pasifinde borç olarak raporlanmakta ve bu hesaplar nedeniyle oluşan kur farkı giderleri borçlanma maliyeti kapsamındadır. Bu kur farkı giderinin üretilen özel varlığın (mamulün) maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir. Ancak, üretime konu varlığın kısa süre içinde üretilen veya çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen (seri üretim), bir varlık mahiyetinde olmaması gerekmektedir. Eğer bu mahiyette ise avans değerlendirilmesi sonucu oluşan borçlanma maliyetinin (kur farkı giderinin) gider yazılması gerekmektedir (Öğredik, 2014).

4. AVANSLARIN ÖRTÜLÜ SERMAYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi güvenlik müesseselerinden olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (5520 sayılı KVK) 12. maddesinde örtülü sermaye uygulaması bahsedilmektedir. İlgili kanun maddesinin (1) fıkrasında örtülü sermayeyi şu şekilde: “kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden

doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır” tanımlamıştır. Yine ilgili kanunun 11. Maddesinde kabul edilmeyen indirimler sıralanmış olup (1) fıkranın (b) bendinde: “örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı vb. giderler” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu durumda örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz, kur farkı, vb. giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir.

Örtülü sermaye kapsamında hangi tür borçların değerlendirileceği ise 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde belirtilmiştir. Avansların örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak değerlendirilmesi gerektiği ifadesi ise ilgili tebliğin 12.1.6 bölümünde yer verilmiş olup şu şekilde: “Öte yandan, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eden avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkânı sağlamak amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkânı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, alınan avanslar da işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır. Ancak, inşaat işlerinde yapılan iş kısmı ile orantılı olarak hesaplanıp ödenen istihkak bedellerinin avans olarak kabul edilip örtülü sermayenin hesabında borç unsuru olarak dikkate alınması söz konusu değildir” ifade edilmiştir.

Tebliğde açıklandığı üzere avansın işletmeye bir finansman hizmeti sağladığı; avans sözcüğü ile ortaklardan alınan avansı ifade ettiği ve örtülü sermaye hesaplanmasında ortaklara borçlar hesabı ile birlikte dikkate alınacağı anlaşılmaktadır. Her ne kadar ortaklardan alınan avansın borç karşılığında olmadığı ve bu hizmetin karşılığının faiz değil, mal ve hizmet teslimi olduğu kabul edilse de yine de örtülü sermaye hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Ancak inşaat işlerinde yapılan iş kısmı ile orantılı olarak hesaplanıp ödenen istihkak bedellerine istisna getirilmiş olup örtülü sermaye hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Örtülü sermaye müessesesinin düzenlenme amacı, ortakların şirkete sermaye olarak koymuş olduğu paradan faiz alarak vergi matrahının aşındırılmasının önüne geçilmesi olduğu düşünülür ise; ortaklardan alınan avans olarak ödenen tutarlar üzerinden faiz hesaplanması söz konusu olmadığından örtülü sermaye

hesaplanmasında dikkate alınması aykırı bir durum gibi gözükmektedir (Boğa, 2010). Oysa avans adı altında birçok muvazaalı borç ilişkisi ile vergi matrahının aşındırılmasının önüne geçilmek istenmektedir. Yoksa avanslar örtülü sermaye hesaplanmasında dikkate alınmayacak olsaydı, işletmeler avans adı altında birbirlerine borç aktaracaklar ve böylece vergi matrahını aşındırmış olacaktı (Civaklı, 2015,146).

Örneğin, (X) A.Ş.'nin dönembaşı öz sermaye tutarı 1.500.000,00 –TL'dir. Şirket ortağı (A) A.Ş.'den 01.01.2018 tarihinde 2.500.000,00 -TL borç almış ve 31.05.2018 tarihinde alınan borç için 200.000,00 –TL faiz hesaplanmıştır. Şirket ortağı (B) A.Ş.'den 01.01.2018 tarihinde ileride yapılacak mal teslimine ilişkin 3.000.000,00 –TL avans almış ve avansı 31.05.2018 tarihinde teslim etmiştir.

5520 sayılı KVK ve 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği uyarınca (B) A.Ş.'den alınan 3.000.000,00 –TL avans tutarı örtülü sermaye hesaplanmasında dikkate alınacaktır. (X) A.Ş.'nin dönembaşı öz sermayesinin 3 katı (1.500.000,00*3) 4.500.000,00 –TL'dir. Örtülü sermaye tutarı (2.500.000,00 + 3.000.000,00 - 4.500.000,00) 1.000.000,00 –TL'dir. Örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz tutarı ise, [(1.000.000,00 / 2.500.000,00) * 200.000,00] 80.000,00 TL olup bu tutar kanunen kabul edilmeyen faiz farkı olacaktır.

Örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınan 3.000.000,00 –TL avans için herhangi bir faiz, vb. gideri hesaplanmamıştır. Dolayısıyla alınan avans için reddedilecek herhangi bir tutar söz konusu değildir. Ancak alınan avans tutarı örtülü sermayenin hesabında dikkate alınmasa idi şirket ortağı (A) A.Ş.'den alınan 2.500.000,00 -TL borç, şirketin özsermayesinin 3 katını aşmayacak ve bunun için hesaplamış olduğu 200.000,00 –TL faizin tamamını giderleştirecektir.

5. AVANSLARIN TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi güvenlik müesseselerinden bir diğeri olan örtülü kazanç dağıtımı 5520 sayılı KVK'nun 13. maddesinde düzenlenmiş olup (1) fıkrasında şu şekilde: “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret

ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir” hüküm altına alınmıştır. İlgili kanun maddesinin (2)’nci fıkrasında ilişkili kişinin kimler olduğu, (3)’üncü fıkrasında da emsallere uygunluk ilkesi açıklanmış olup: “ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen mal ve hizmet alım-satım işlemlerinde ticari icaplara uygun hareket etmek, bir başka ifadeyle emsallere uygunluk aranmaktadır. Aksi takdirde, emsallere uygunluk ilkesine riayet edilmediği takdirde vergisel açıdan eleştiri konusu olmaktadır (Ferhatoğlu ve Köse, 2008, 39). Örneğin bir kurumun ilişkili kişiye borç para vermesi ve bu borca faiz hesaplamaması durumunda, hesaplaması gereken faiz kadar kazancı örtülü olarak dağıtmakta ve vergi matrahını aşındırmaktadır.

Avanslar açısından ise, kurumun mal/hizmet alışverişi için ilişkili kişilerden almış veya vermiş olduğu avanslara faiz hesaplanmaması, olması gereken bir durumdur. Bu sebeple örtülü kazanç dağıtımını gerektirecek herhangi bir eleştiri konusu söz konusu değildir. Ancak burada değerlendirilmesi gereken husus; avansın faizsiz verilip alındığı değil, avansa konu mal veya hizmet bedelinin emsallere uygunluğu açısından değerlendirilmelidir. Bir mal veya hizmetin vadeli satış bedeli, peşin satışa nispetle daha yüksek olması doğaldır. Aynı şekilde mal veya hizmetin satışından önce avans alınması; avans alınmadan satılan mal veya hizmet tutarına nispetle daha düşük olması beklenmektedir. Dolayısıyla mal veya hizmet tesliminden önce ilişkili kişiye verilen avans karşılığında alınan malın bedeli emsallerine göre düşük olmak durumundadır. Bu nedenle örtülü kazanç dağıtımını açısından malın emsal bedelinden düşük tutulup tutulmadığı veya erken ödeme iskontosu uygulanıp uygulanmadığına bakılmaktadır (Çabak, <http://mesutyigit.com>)

6. SONUÇ

Dünyada ticaretin ülke sınırlarını aşmasıyla birlikte işletmelerde risk ve güven kavramları önem kazanmıştır. Ticari ilişkilerde karşı tarafa güven verecek ve riskini minimize edecek olan araç avans olmuştur. Bu nedenle avanslar işletmelerce sıkça başvurulmuş bir ticari argüman olmuştur.

Ülkemizde gerek vergi mevzuatı açısından gerekse finansal raporlama standartları açısından avanslarla ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Avanslar, vergi mevzuatı açısından borç ve alacak olarak değerlendirilmemekte ve dönemsonunda Türk Lirası cinsinden alınıp verilmişse mukayyet değere göre, yabancı para cinsinden ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kura göre değerlendirilmektedir. Finansal raporlama standartları açısından ise varlık ve borç olarak değerlendirilmekte ve dönemsonunda TMS -21 standardına göre değerlemeye tabi tutulmamakta; şayet değerlemeye tabi tutulursa bilançoda yer almaktadır. TMS -23 standardına göre ise, değerlendirme sonucu oluşan farkın maliyete ilave edileceği ifade edilmiştir.

KAYNAKÇA

Boğa, Özgür (2010). Avanslar Örtülü Sermaye Uygulamasında Borç Olarak Değerlendirilmeli Mi? *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* 81

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (24.07.2014). 64597866-105[280-2014]-122 sayılı Özelge

Civaklı, Mehmet (2015). Avansların Değerleme ve Örtülü Sermaye Uygulamaları Karşısındaki Durumu. *Vergi Raporu Dergisi*. 195, 140-146.

Çabak, M. Tufan *Avansların Dönem Sonu Değerlemesi* Erişim Adresi: <http://mesutyigit.com/>,

Danıştay 3. Dairesi(03.10.2002) *E.2001/01762 – K.2002/03064 sayılı kararı*

Danıştay 4. Dairesi (14.04.2004) *E.2002/04121 – K.2004/00196 sayılı kararı*

Danıştay 4. Dairesi(29.09.2004) *E.2001/00950 – K.2004/1848 sayılı kararı*

Ferhatoğlu, Emrah ve Köse, Tunç (2008). Ortaklardan Alınan Sipariş Avanslarının Örtülü Sermaye Müessesesi Bakımından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 89, 27-46.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2005).

İktisat Sözlüğü, Erişim Adresi: https://www.iktisatsozlugu.com/nedir-1236-AVANS#.XShLI_nvNUU

Kalın, Ömer. *Avanslar ve Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtım İlişkisi*, Erişim Adresi: <http://www.omerkalın.com.tr/2015/08/10/avanslar-ve-ortulu-sermaye-ortulu-kazanc-dagitimi-iliskisi.html>,

Öğredik, Güray. (2014). Döviz Cinsi Avansların Değerlenmesi Sonucunda Oluşan Kur Farkları Nasıl Muhasebeleştirilmelidir ?. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. 125

Türkiye Muhasebe Standartları (2019).